

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 3780, DE 29.12.2021)

Consulta en materia de elusión si a la fusión expuesta, en que la sociedad absorbente registra pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, le afecta las disposiciones de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario al proceso de reestructuración consistente en la fusión de sociedades, en los términos que a continuación se exponen:

I. ANTECEDENTES

Expone que un grupo empresarial (el “Grupo”) está analizando la reestructuración de su malla societaria, a fin de organizar sus actividades de una forma más eficiente, y radicar en una sola entidad las actividades ligadas a la gestión de inmuebles.

El giro principal del Grupo es el arrendamiento de maquinarias, destinadas a la actividad industrial y de construcción, advirtiendo que dichas actividades se han ido desarrollando y extendiendo a lo largo del tiempo; circunstancia que ha dado lugar al crecimiento del número de entidades que conforman el Grupo, lo que no ha ocurrido de manera armónica. A raíz de lo anterior, el Grupo ha ido revisando su composición social y ha reducido el número de sociedades que lo conforman, para efectos de simplificar la malla corporativa.

Dentro del contexto de la composición societaria del Grupo, la consultante explica que una de las entidades del Grupo es un centro de formación técnica” (Centro de Formación) que tenía como propósito prestar el servicio de capacitación en el uso de diversas maquinarias que se comercializan. Sin embargo, el Centro de Formación no tuvo buenos resultados, generando pérdidas que se mantienen acumuladas en la sociedad.

Señala adicionalmente que el Grupo es dueño de varios inmuebles que, en términos generales, son explotados a través de su entrega en arrendamiento, principalmente a sociedades que también forman parte del Grupo; y, que el Centro de Formación es dueño de uno de los inmuebles relevantes, existiendo otras dos sociedades del Grupo que también son dueñas de inmuebles. Una de ellas es dueña de un inmueble de similar relevancia al del Centro de Formación; y, otra sociedad que es dueña de inmuebles de menor relevancia.

En este contexto, indica que las actividades relacionadas con la gestión de inmuebles se llevan a cabo de manera parcializada por distintas entidades pertenecientes al Grupo, lo que ha generado, por una parte, la duplicidad de actividades y tareas, y por otra, la no realización de algunas otras, al no existir una persona o entidad encargada de las mismas. Asimismo, advierte que se detectaron algunas ineficiencias relacionadas al control registral de los inmuebles; control de mantenciones de los mismos; y, la falta de aprovechamiento de oportunidades de negocio relacionadas a los inmuebles, ya que no son parte del negocio principal que llevan las sociedades dueñas de tales inmuebles.

A raíz de lo anterior, señala que el Grupo ha identificado la necesidad de concentrar en una sola entidad la propiedad de los bienes raíces más relevantes, para que se encargue de manera global, íntegra, completa y eficiente de la gestión inmobiliaria. La sociedad que asumirá esta gestión deberá velar por el control registral; el pago oportuno de las contribuciones; obtención de patente comercial y permisos sectoriales; el control del valor comercial de las propiedades y su revalorización; y, el control de las propiedades en arriendo. Asimismo, advierte que la gestión que se realice por la sociedad dueña de los inmuebles, permitirá obtener mayores beneficios, al cruzar los elementos del negocio y detectar aquellos casos en que conviene arrendar propiedades de terceros y explotar los inmuebles de su propiedad, ya sea entregándolos en arriendo para otros fines u optando por su venta, en aquellos casos en que el aumento del valor de los bienes raíces, pueda hacer aconsejable venderlos y sustituirlos por otras propiedades.

Para efectos de conseguir los propósitos descritos, el Grupo pretende fusionar las sociedades dueñas de los inmuebles más relevantes, siendo la entidad absorbente el Centro de Formación.

Finalmente, la consultante advierte que el proceso no involucra cambios en la propiedad de las entidades del Grupo, ni el ingreso de nuevos socios; así como tampoco generaría efectos de goodwill o badwill tributario, y la entidad continuadora seguirá desarrollando actividades ligadas a la explotación de los inmuebles a través de su arriendo, sumando actividades de gestión inmobiliaria

en los términos explicados. Además, señala que el proceso no mira a la venta inmediata de los inmuebles, sin perjuicio que, en el futuro y fruto de las labores de gestión inmobiliaria, pueda producirse eventualmente la venta de alguno de ellos.

En este contexto, y dado que el Centro de Formación mantiene pérdidas tributarias acumuladas, y en el entendido que las mismas serán imputables a las utilidades que dicha entidad vaya generando en el desarrollo de su actividad inmobiliaria, solicita confirmar que el proceso de fusión expuesto no puede ser considerado abusivo a la luz de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, por cuanto obedece a razones económicas y de negocio, encontrándose dentro de la legítima opción del contribuyente definir la entidad absorbente en la implementación de la fusión.

La consulta es realizada al amparo de lo dispuesto en los artículos 6 letra A) N°1 y 26 bis, ambos del Código Tributario. Atendido el tenor de la presentación, se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°69 de 2016, emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

En el caso particular, por tratarse de una consulta no vinculante, el presente oficio sólo contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación consultada.

Por otra parte, atendido que la restructuración de la malla societaria del Grupo implicaría la realización de un conjunto de fusiones o actos con el propósito de simplificar dicha malla, sin entregar mayores antecedentes, en principio se descartaría aplicar la norma especial antielusiva contenida en el artículo 64 del Código Tributario, correspondiendo evaluar – como se solicita – las consecuencias jurídicas derivadas del conjunto o serie de actos que comprende la operación en el marco de la norma general anti elusiva.

Al respecto, la consultante –en términos generales- fundamenta la restructuración de la malla societaria del Grupo en la necesidad de concentrar en una sola entidad la propiedad de los bienes raíces más relevantes, para que se encargue de manera global, íntegra, completa y eficiente de la gestión inmobiliaria, exponiendo las tareas que asumiría en este ámbito la sociedad absorbente. Sin embargo, no detalla otras circunstancias, como, por ejemplo, los resultados obtenidos por la sociedad que resultaría absorbida, o, si el Centro de Formación, como sociedad absorbente, cuenta con los recursos y capacidades técnicas para asumir las actividades de explotación y gestión inmobiliaria.

Ahora bien, tal como ha manifestado este Servicio con anterioridad¹, la realización de una fusión de sociedades formaría parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes no tienen la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo.

Por lo que, en principio, las operaciones expuestas, ejecutadas en el contexto de una reestructuración societaria del Grupo a fin de simplificar la malla, no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos dispuestos en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso – no especificadas en la presente consulta – puedan modificar tal conclusión, principalmente, al momento de analizar si los efectos jurídicos o económicos que se obtengan luego de la fusión, resultan relevantes, excediendo los meramente tributarios, como sería el eventual aprovechamiento elusivo de las pérdidas acumuladas en el Centro de Formación, así como verificar si la operación que pretenden ejecutar se ajusta a lo que corresponde económica y jurídicamente, y no pretende ocultar o disimular (i) la configuración de un hecho gravado; (ii) la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria; o, (iii) su verdadero monto o data de nacimiento.

En razón de lo expuesto, ante un escenario de fiscalización por parte del Servicio, dentro del marco de aplicación de la norma general antielusiva, se verificará, en general, si existen razones económicas relevantes que justifiquen la ejecución del acto o negocio mencionado por la consultante, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente y deberán decir relación con la operación ejecutada, como, por ejemplo, los resultados tributarios previos que tuviera la sociedad que resulta absorbida; si tras la fusión se efectúa la venta de todos o parte de los inmuebles adquiridos por la sociedad continuadora; la realización efectiva de las actividades de explotación y gestión inmobiliaria; y, si la sociedad absorbente actúa como una unidad de negocio para efectos de cumplir con el giro inmobiliario, contando tanto con los recursos financieros y humanos para su ejecución, como también

¹ Oficio 3387 de 2021.

con las capacidades técnicas para aquello. Además, en el contexto de un proceso de fiscalización, el Servicio podrá verificar si hubo cambios en la propiedad sobre la sociedad fusionada y la relación de canje que se establezca en el proceso de fusión, en caso que éste proceda; el giro de la sociedad absorbente, y si éste ha sido modificado antes del proceso de fusión o con posterioridad a éste; el valor al que se registren los activos y pasivos que tenía la sociedad absorbida; y, si la pérdida acumulada de la sociedad continuadora se encuentra debidamente respaldada, cumpliendo los demás requisitos para su deducción.

III. CONCLUSIONES

La restructuración de la malla societaria del Grupo descrita por la consultante sería parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios, o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan. Por lo que las operaciones consultadas no constituirían actos o negocios que puedan ser considerados elusivos en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3780 de 29.12.2021

Subdirección Fiscalización

Oficina Análisis de Elusión